

公共受托责任视角下高校会计目标探讨

万红波 朱林 阴海明

(兰州大学管理学院 兰州 730000)

【摘要】针对目前高等学校会计中存在的问题,本文对高等学校的会计目标进行了研究。通过分析本文得出以下结论:高等学校的会计目标是在充分报告高等学校受托责任的前提下,致力于提高高等学校经济活动的绩效和透明度。

【关键词】高等学校 会计目标 受托责任

会计环境变化是会计发展的主要动力,在新公共管理运动、公共财政体制建立和完善、政府会计改革以及财政部以医院和高校为突破口进行事业单位会计改革试点的背景之下,对高等学校会计进行进一步研究就具有了可行性和必要性。按一定目标运行是一切系统所具备的基本特征。高等学校会计作为一个管理信息系统,其会计目标会引导和制约高等学校会计行为。因此确立一个合理的目标,以充分发挥目标的导向作用,对于高等学校会计来说至关重要。笔者认为,要进行高等学校会计改革,其研究的逻辑起点应是合理确定高等学校会计目标。

一、高等学校会计目标现状概述

1. 高等学校会计核算体系的现状。与企业会计不同,我国的预算会计是实行制度规范而非准则规范。虽然我国也颁布了《事业单位会计准则》,但其也仅仅是一般原则,并无具体准则。现有高等学校会计所反映的只是高等学校经济活动的一个侧面,并没有全面、系统、完整地反映高校主体会计的连续活动和累积结果。具体而言,目前高等学校会计存在的问题主要集中在以下几个方面:①会计对象选择单一,仅仅限定在预算资金运动上;②核算范围过窄,难以全面反映资金运动过程;③收付实现制的会计基础存在明显的局限性;④信息披露不完整,透明度不高;⑤信息的可靠性不强,尤其是所反映的资产和负债信息不够真实和全面。

2. 现有高等学校会计目标。目前学术界对于高等学校会计目标的表述并不明确,《高等学校会计制度》中对于高等学校会计报表给出了如下的表述,“高等学校会计报表是反映高等学校财务状况和收支情况的书面文件,是财政部门 and 上级单位了解情况、掌握政策、指导高等学校预算执行工作的重要资料,也是编制下年度高等学校财务收支计划的基础”。这一表述实际上给出了高等学校的财务报告目标,在没有明确的高等学校会计目标可依照的情况下,我们也可以将其理解为高等学校会计目标,尽管这两个目标是有所区别的。由此我们可以得出这样的结论:在目前高等学校会计系统中,不论是其会计目标还是其财务报告目标都是以报告预算执行情况为中心的。

二、高等学校会计目标的影响因素分析

1. 宏观层面的因素。基于预算会计的社会职能以及预算会计所引导、配置社会资源的功能,预算会计相对于企业会计而言必定要更多地受国家宏观政策、管理体制、预算模式等的深入影响。

(1)公共受托责任对高等学校会计目标的影响。建设“责任政府”及“服务型政府”已经成为中央政府乃至许多地方政府所确定的发展方向,实际上这两个发展方向均是强调广泛存在于政府及其管理当局与社会公众之间的公共受托责任。高等学校所占有、使用的资源是国有资产,属于公共资源,对于这一部分公共资源,高等学校(主要是公立)必定要担负相应的责任。但是,目前的高等学校会计(财务报告)目标,仅仅是关注了其预算执行情况,几乎没有考虑或提及受托责任的履行情况,因此我们要重新界定高等学校会计目标,必定要以政府和社会对高等学校提出的责任要求为基础。

(2)政府会计体系的建立对高等学校会计目标的影响。在我国,虽然将高等学校在性质上归入非营利组织,但是依据我国高校的管理级次、经费来源及其所履行的社会责任来说,我们更多的还是将其作为政府职能的延伸或者说是政府职能的一个部门。笔者认为,从教育公平对于整个社会公平的影响继而而对政府绩效的直接或间接影响方面来说,还是应当将其纳入政府会计核算体系较为妥当。既然将高等学校纳入政府会计核算体系,那么其会计目标必定在宏观上服从政府会计目标。但是我们不能单纯地将政府会计目标直接设定为高等学校会计目标,如果这样就可能会因为目标过于宽泛而不能有效引导高等学校会计行为。我们界定的高等学校会计目标必定要有助于政府会计目标的实现,它相对于政府会计目标更具体,因为高等学校发挥的职能仅仅是政府职能的一部分。因此我们必须将政府会计目标进行分解,高等学校会计目标仅是其中的一个子目标。政府会计目标必定要以包括高等学校在内的有关组织会计目标为基础,政府会计目标与高等学校会计目标是有区别也是有级次的,但二者之间必定应当保持明显的正相关关系。

2. 会计实务因素。会计规范为会计目标的实现提供了具

体的途径,并为会计实务工作设定了可操作的标准;会计实务工作促成了会计目标的最后实现(聂顺江,2007)。因此我们所提出的会计目标必定应当以修正后的会计实务工具为前提,否则即使提出了明确的目标也会由于缺乏应有的实务支撑,从而不可能发挥其目标导向作用。在预算会计向政府会计转变的过程中,原有的预算会计制度大部分需要改革,而作为预算会计有机组成部分的高等学校会计制度的改革是相应的也是必然的。因此我们在界定新的高等学校会计目标时,必定是突破了现有的高等学校会计制度的局限并结合其会计环境的新变化而做出的合理判断。

3. 利益相关者的信息需求。在我们谈及会计目标的确立时,通常会想到特鲁伯鲁德(Trueblood)关于财务报告目标研究的经典模式:谁是财务信息的使用者→他们需要什么样的信息→财务报告能够提供什么信息。但是,特鲁伯鲁德在这里仅仅给出的是财务报告目标的研究思路或模型,并不是会计目标的研究方向和方法。因为会计目标和财务报告目标是有区别的,而且在很多时候也是不一致的,对于这两个目标我们必须进行区分。目前有关研究人员将高等学校会计信息的需求者划分为以下几类:财政部门、主管部门、债权人、金融机构、高校内部决策者、教职工、供应商、捐赠者、学生及学生家长。因此有研究人员指出,财务报告目标或会计目标应当满足以上信息需求者的信息需求。但是我们不能忽略这样的事实:上述信息需求者的信息需求各不相同且各有侧重,而且他们获取信息的能力也不尽相同,此外他们的信息需求并不在同一层级上,他们需求的期望值也不同。基于以上考虑,笔者认为我们仍然应将高等学校会计信息的需求者确定为:财政部门、主管部门、金融机构和高等学校内部决策人员(机构)。因为高等学校的财务报告真正能影响的是上述部门,或者说上述部门才是高等学校财务信息的真正需求者。

4. 高等学校的职能。会计作为一种引导社会资源有效分配的重要技术标准,其职能发挥的有效程度与会计主体职能的发挥水平是密切联系的,因此我们在重新界定高等学校会计目标时必须强调高等学校所担负的职能。高等学校所担负的职能主要是社会职能,具体包括培养人才、发展科学和服务社会。会计是引导社会资源合理配置、保护投资者和社会公共利益的重要技术标准,因此我们设定的高等学会计目标必须与其会计主体担负的主要职能紧密相关,合理的会计目标应当有利于高等学校职能的有效发挥。

三、高等学校会计目标的定位

1. 高等学校会计目标的确立应以受托责任观为基础。会计主体的会计目标必须结合会计发展的现状、内外部环境状况、所处的行业特点来确定。在现有的会计目标理论框架下,无论是企业会计还是预算会计其会计目标在宏观上必定是在受托责任观和决策有用观之间进行选择,高等学校的会计目标定位同样也面临这一选择。从西方企业的会计目标选择历程来看,其是在强调达到受托责任观目标以后才定位于决策有用观,决策有用观是会计目标的更高阶段。但在西方公共治理、公共管理与政府会计的理论和实务中,受托责任观历来被

奉为一项经典原则,目前这一原则已经被世界各国广泛接受,并成为指导政府会计与财务报告改革的基础性原则。从宏观环境来说,我国会计信息失真的现象还是屡见不鲜。此外,在我国公共管理刚刚开始实施、公共财政刚刚开始建立和完善的背景下,作为政府会计有机组成部分的高等学校会计强调其受托责任也是必然的。我国企业会计中已经引入了公允价值计量模式,但我国的预算会计(政府会计)在相当长的时间内必定是历史成本会计,从计量模式上来说历史成本会计相对于公允价值计量模式更有利于考核受托责任的履行。因此,我国预算会计(政府会计)在目标的选择上还是应当偏向于受托责任观。

2. 高等学校会计目标的会计质量信息保证。一定的会计目标必定要求有相应的会计信息作为支撑,因此不同的会计目标对质量信息的要求又各有侧重。美国财务会计准则委员会把可靠性和相关性作为会计信息的主要质量特征。通常情况下,受托责任观强调可靠性而决策有用观更注重相关性,之所以会有这种不同主要是由于会计信息系统最后提供的信息要服从于它的会计目标。既然我们在宏观上将会计目标定位于受托责任观,为了保证高等学校会计目标的实现,高等学校的会计质量信息则必须以可靠性为主要特征。作为高等学校会计,为了充分公允地报告其受托责任的履行情况,它所提供的会计信息应当是可核实的、准确的和中立的。

四、结论

在宏观上我们将高等学校会计目标定位于受托责任观,但是具体的高等学校会计目标又不能直接以受托责任观作为目标,因为这样的目标过于宏观,不利于引导高等学校的会计行为。具体的高等学校会计目标应在受托责任观的总体框架下,才能有效引导高等学校的会计行为。依据政府会计体系的有关最新研究成果,应将政府会计目标界定为:实现政府履行职责的高透明度。相关研究表明,国外高校与国内高校相比,其在财务管理方面的一个明显的特点就是其财务管理状况具有相当的公开性和透明度。从我国已有研究成果确定的政府会计目标以及国外高校的财务管理特点来看,国外的成功实践和我国的改革方向总体上来说是一致的,二者之间有着很强的相关性。

综观我国会计发展及改革的现状以及高等学校经营公共资源所应担负的公共受托责任,我们可以将高等学校会计目标界定为:在充分报告其受托责任的前提下,致力于提高高等学校经济活动的绩效和透明度。

主要参考文献

1. 财政部会计准则委员会. 政府绩效评价与政府会计. 大连:大连出版社,2005
2. 聂顺江. 上市公司财务会计目标及其保证机制. 北京:中国社会科学出版社,2007
3. 贝洪俊. 新公共管理:基于绩效导向的政府会计系统. 财会研究,2004;5
4. 赵西卜,董越. 政府会计适用范围与核算对象浅析. 会计研究,2009;9